

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16. Jänner 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Jänner 2024 betreffend Einkommensteuer 2022 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung Folge gegeben.

Die Einkommensteuer 2022 wird festgesetzt mit € -151,-- (bisher lt. angefochtenem Bescheid vom 15.01.2024: € -105,--).

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. der festgesetzten Abgabe ist den Entscheidungsgründen (Verweis auf die BVE) zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 27.02.2023 reichte der Beschwerdeführer (=Bf.) seine Einkommensteuererklärung (E1) für das Jahr 2022 ein und machte darin folgende Beträge geltend:

Gewerkschaftsbeiträge KZ 717 € 22,18;

Pflichtbeiträge auf Grund einer geringf. Beschäftigung KZ 274 € 36,00;

Arbeitszimmer KZ 159 € 1.084,01

sowie mit der Beilage L1d

Spenden an begünstigte **ausländische** Organisationen KZ 281 iHv € 300,00.

Mit **Vorhalt** vom 05.07.2023 wurde der Bf. aufgefordert eine detaillierte Aufgliederung der einzelnen Werbungskosten, Zahlungsbelege der Mieteinnahmen, Belege betreffend geltend gemachter Kosten für Arbeitszimmer im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit

sowie Belege für alle weiteren Werbungskosten, Zahlungsbelege und Namhaftmachung des Spendenempfängers der ausländischen Spenden vorzulegen.

Bezüglich Arbeitszimmer/Home Office übermittelte der Bf. nachfolgende Aufstellung samt zugehöriger Belege:

08.06.2022 Mömax online 4 Stühle - Arbeitszimmer	132 Euro
19.03.2022 OBI Markt Blumenschmuck	24,83 Euro
31.08.2022 Delonghi Kaffeemaschine	404,91 Euro
15.09.2022 Office discount Entkalker Delonghi	21,37 Euro
25.06.2022 Ikea 18-tlg Speiseservice	54,99 Euro
25.02.2022 Schimautz Heizkörperadapter	10,4 Euro
23.02.2022 Amazon Heizkörperthermostat	39,31 Euro
19.02.2022 Metro Steckdosenleiste, LED Lampe	117,97 Euro
27.01.2022 Ikea Schrank f drinnen u draußen	85 Euro
03.12.2022 Amazon Ladestation I-Phone etc	41,74 Euro
15.03.2022 electronic4you Samsung Monitor	130 Euro
18.01.2022 Omixberg Staubsaugerbeutel	14,29 Euro
26.02.2022 Reyhani Teppichreinigung	36 Euro
25.11.2022 Amazon Mehrfachsteckdose	16,13 Euro
18.03.2022 Media Markt Multiadapter	29,99 Euro
15.09.2022 PowerComponents BV Delonghi Wasserfilter	72 Euro
08.07.2022 Media Markt Sodastream	59,99 Euro
Gesamt	1.290,92 Euro

Davon als digitale Arbeitsmittel beantragt

Mehrfachsteckdose 16,13 Euro

Multiadapter 29,99 Euro

Ladestation I-Phone etc 41,74 Euro

Samsung Monitor 130 Euro

Steckdosenleiste, LED Lampe 117,97 Euro

abzgl. 40% Privatanteil	201,498 Euro
-------------------------	--------------

Die ursprünglich erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (374,00 Euro) wurden im Zuge dieser Vorhaltsbeantwortung vom 11.12.2023 zurückgezogen, da die Vermietung aufgegeben wurde.

Betreffend Spenden konnten keine Belege vorgelegt werden, da diese im Jahr 2023 den Sternsängern übergeben wurden.

Mit **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 2022 vom 15.01.2024 wurden digitale Arbeitsmittel unter Abzug der Homeoffice-Pauschale anerkannt, die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht gewährt, da das Arbeitszimmer nicht nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird und nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet. Die Gewerkschaftsbeiträge wurden erklärungsgemäß berücksichtigt.

Für alle anderen beantragten Aufwendungen wurde auf die rechtsgültigen BFG-Entscheidungen (siehe RV/2100263/2023) der Vorjahre und auf die §§ 16 und 21 EStG 88 zu den Werbungskosten verwiesen.

Mit rechtzeitig eingebrachter **Beschwerde** vom 16.01.2024 beantragte der Bf. weitere digitale Arbeitsmittel iHv 665,10 Euro (AfA für im Jahr 2022 angeschafftes iPad und iPhone). Die restlichen im Rahmen der WK **für Arbeitszimmer geltend gemachten Beträge** beantragte der Bf. **nunmehr als Arbeitsmittel** im Ausmaß von 800,00 Euro. Außerdem beantragte er die erklärten Gewerkschaftsbeiträge und Spenden zu berücksichtigen. Weitere Ausführungen zu den beantragten Gegenständen bzw. die Darlegung einer nahezu ausschließlich beruflichen Nutzung der Gegenstände wurde vom Bf. nicht vorgebracht.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 25.09.2024 (gesonderte Begründung zugestellt am 26.09.2024) wurden die im Erstbescheid anerkannten digitalen Arbeitsmittel in Höhe von 201,50 Euro um die halbe Abschreibung für Abnutzung des angeschafften iPad und iPhone auf insgesamt 433,30 Euro erhöht. Die nunmehr als Arbeitsmittel (statt als Arbeitszimmer) beantragten Aufwendungen für diverse Einrichtungsgegenstände wurden nicht anerkannt. Die Gewerkschaftsbeiträge waren bereits im Erstbescheid berücksichtigt worden, die beantragten Spenden wurden nicht anerkannt.

Die nun als Arbeitsmittel pauschal beantragen Ausgaben iHv 800 Euro wurden nicht berücksichtigt, da aus der übermittelten Aufstellung ersichtlich war, dass es sich bei allen Ausgaben und jene der privaten Lebensführung zuzuordnende gehandelt hat.

Gegen die Beschwerdevorentscheidung wurde am 01.10.2024 fristgerecht ein **Vorlageantrag** eingebracht und begründend auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 16.01.2024 verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist Mitarbeiter der Universität in der Administration (Studienabteilung).

Diese Abteilung ist die erste Anlaufstelle für alle StudienwerberInnen und Studierende, die sich für ein Studium an der Universität anmelden wollen.

Zu den Aufgaben dieser Abteilung gehören u.a. die Abwicklung der Studienzulassung im Auftrag des Rektorats und Durchführung der Abmeldung von Studierenden, die Bearbeitung von Anträgen auf Erteilung eines Studienplatzes von internationalen Studierenden, die Beratung von Studierenden, Durchführung der Verleihungsmodalitäten für akademische Grade (Sponsion und Promotion).

Im angefochtenen Bescheid wurde ein Homeoffice-Pauschale von 192 Euro (64 Tage Homeoffice), der Pauschbetrag für Werbungskosten von 132 Euro sowie sonstige Werbungskosten iHv 36,00 Euro und Gewerkschaftsbeiträge iHv 22,18 Euro berücksichtigt.

Nicht anerkannt wurden die geltend gemachten Spenden mangels Nachweises sowie die ebenfalls beantragten Aufwendungen für Arbeitszimmer.

In der Beschwerde beantrage der Bf. sodann weitere Kosten für digitale Arbeitsmittel. Die von ihm ursprünglich als Kosten für ein Arbeitszimmer geltend gemachten Rechnungen wurden von ihm nun als Kosten für Arbeitsmittel pauschal im Ausmaß von 800,00 Euro beantragt.

Mit Beschwerdevorentscheidung wurde ein Teil der weiteren geltend gemachten Kosten anerkannt, nämlich die halbe Abschreibung für Abnutzung für das im 2. Halbjahr 2022 angeschafften iPads und iPhones in der Höhe von gesamt 231,50 Euro. Die pauschalen Kosten von 800,00 Euro wurden nicht anerkannt, da es sich – laut den dazu vorgelegten Rechnungen – um Aufwendungen der privaten Lebensführung handelte.

Die ebenso geltend gemachten Spenden wurden nicht berücksichtigt, da diese 2023 an die Sternsinger übergeben wurden.

2. Beweiswürdigung

Der seitens des Gerichts festgestellte Sachverhalt ist - soweit entscheidungsrelevant und soweit im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird - unstrittig, ergibt sich aus dem Akteninhalt und stützt sich auf die Angaben und vorgelegten unbedenklichen Unterlagen des Bf. sowie der belangten Behörde. Die Feststellungen zu den Tätigkeiten der Studienabteilung basieren auf den dazu ersichtlichen Informationen auf der Homepage der Universität (vgl. <https://xxx/>).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind zwar grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH 17.02.2021, Ra 2020/13/0090, mwN).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abziehbar, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. Typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, für die eine private Mitveranlassung besteht, werden von der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erfasst (vgl. VwGH 02.10.2014, 2011/15/0162).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs können Aufwendungen für Wirtschaftsgüter, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung in gleicher Weise privat wie auch beruflich bzw. betrieblich verwendet werden können, nur dann einkünftermindernd in Ansatz gebracht werden, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis der (nahezu) ausschließlich beruflichen bzw. betrieblichen Verwendung erbringt. Es hat also derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen (vgl. VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0068; VwGH 22.02.2007, 2006/14/0020).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO iVm. § 2a BAO haben die Verwaltungsgerichte unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (Grundsatz der freien Beweiswürdigung).

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden. Bildet hingegen ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den

Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

3.2. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Der Bf. begehrte diverse Ausgaben (siehe oben) in seiner Einkommensteuererklärung als Kosten für ein Arbeitszimmer (KZ 159).

Die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer setzt nach der Rechtsprechung voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt erfordert und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird.

Für die Anerkennung iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG müssen folgende Voraussetzungen vorliegen: Das Arbeitszimmer muss

1. sich im Wohnungsverband (in der Privatwohnung) befinden;
2. vom restlichen Wohnbereich abgegrenzt sein;
3. nach der Art der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig sein (Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit sein) und
4. darf tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werden und nur entsprechend eingerichtet sein (VwGH 31. 10. 2000, 95/15/0186).

Zusätzlich zu den ausdrücklichen Tatbestandsmerkmalen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG sind außerdem die von der Rechtsprechung dazu entwickelten Kriterien zu beachten (VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165; 25.05.2011, 2007/13/0119). Dazu zählt das Erfordernis der **Notwendigkeit**. Demnach sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur dann anzuerkennen, wenn es nach der Art der Tätigkeit notwendig ist, da die Notwendigkeit in Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, ein verlässliches Indiz für die berufliche Veranlassung darstellt (VwGH 29.05.1996, 93/13/0013).

Die Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers ist hingegen nicht gegeben, wenn dem Steuerpflichtigen ein Arbeitsplatz an seiner Dienststelle zur Verfügung steht (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028; 30.06.2015, 2013/15/0165; 26.05.2004, 2000/14/0207; 16.12.2003, 2001/15/0197; 07.10.2003, 99/15/0203; 08.05.2003, 2000/15/0176; 17.05.2000, 98/15/0050; 25.11.1997, 93/14/0193; 28.10.1997, 93/14/0087; 28.10.1997, 93/14/0088; BFG 02.03.2023, RV/2100905/2022; siehe auch Doralt, Einkommensteuer, § 20 Rz 104/9). Verfügt ein Steuerpflichtiger als Arbeitnehmer über ein jederzeit zugängliches Arbeitszimmer an der Arbeitsstätte, steht dies der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entgegen (VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197; 07.10.2003, 99/15/0203). Auch der freiwillige Verzicht auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber führt nicht zu einer Notwendigkeit des häuslichen

Arbeitszimmers (VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165; BFG 30.06.2017, RV/7102215/2011; BFG 28.09.2015, RV/7104966/2014).

Der Bf. ist Bediensteter der Universität in der Studienabteilung. Diese Abteilung ist die erste Anlaufstelle für alle StudienwerberInnen und Studierende, die sich für ein Studium an der Universität anmelden wollen.

Zu den Aufgaben dieser Abteilung gehören u.a. die Abwicklung der Studienzulassung im Auftrag des Rektorats und Durchführung der Abmeldung von Studierenden, die Bearbeitung von Anträgen auf Erteilung eines Studienplatzes von internationalen Studierenden, die Beratung von Studierenden, Durchführung der Verleihungsmodalitäten für akademische Grade (Sponsion und Promotion).....(vgl. <https://xxx/>)

Der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit besteht nur dann im Arbeitszimmer, wenn dort in zeitlicher Hinsicht mehr als die Hälfte der Tätigkeit verrichtet wird.

Aus dem vorliegenden Lohnzettel geht hervor, dass der Bf. im strittigen Jahr 2022 an 64 Tagen die Möglichkeit des Home-Office genutzt hat. Dies impliziert aber auch, dass der Arbeitgeber dem Bf. einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt.

Die Abgabenbehörde versagte daher zurecht, mit dem Verweis auf die gesetzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung eines Arbeitszimmers, die vom Bf. als unter KZ 159 (Arbeitszimmer) geltend gemachten Aufwendungen.

Aufgrund dieser Entscheidung machte der Bf. sodann in seiner Beschwerde diese Kosten als Kosten für Arbeitsmittel (KZ 719) geltend.

§ 16 Abs 1 Z 7 EStG 1988 sieht vor, dass auch Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung) Werbungskosten darstellen. Demgegenüber sind gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Arbeitsmittel allgemein dann gegeben, wenn sein Einsatz nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (VwGH 28.5.97, 94/13/0203).

Arbeitsmittel sind Gegenstände, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit **erforderlich** sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden. Aufwendungen für die Beschaffung von Arbeitsmitteln sind jedoch nur dann Werbungskosten, wenn die Arbeit ohne diese Hilfsmittel nicht ausgeübt werden kann, wenn also die betr. Aufwendungen für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen des Steuerpflichtigen unvermeidlich sind (vgl. Ebner in Jakom EStG17, § 16 Rz 33, mwH).

Der Bf. machte als Arbeitsmittel 4 Stühle, Blumenschmuck, eine Delonghi Kaffemaschine, einen Entkalker, ein 18-tlg Speiseservice, Heizkörperadapter sowie Heizkörperthermostat, einen Schrank f drinnen u draußen, Omixberg Staubsaugerbeutel, eine Teppichreinigung, einen Wasserfilter sowie ein Sodastreamgerät geltend.

Die vom Bf. statt unter der Rubrik „Arbeitszimmer“ nunmehr als Arbeitsmittel geltend gemachten Gegenstände sind in typisierender Betrachtungsweise als der (privaten) Lebensführung zugehörig zu betrachten und unterliegen damit dem Abzugsverbot gem. § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 (vgl. VwGH 29.09.2004, 2000/13/0156).

Dass ohne die vom Bf. geltend gemachten Gegenstände die Ausübung seiner Tätigkeit in der Studienabteilung nicht möglich wäre bzw. diese Kosten unvermeidlich für die Sicherung und Aufrechterhaltung seiner Einnahmen sind, wurde vom Bf. weder behauptet noch nachgewiesen. Da es sich um typische Gegenstände des privaten Bereiches handelt, die vielerorts in Haushalten zu finden sind, erfolgt auch seitens des ho. Gerichts keine Anerkennung als Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs 1 Z 7 EStG 1988.

Da die geltend gemachte Spende erst im Jahr 2023 geleistet wurde, ist diese im hier strittigen Jahr nicht abzugsfähig.

Damit kommt für sämtliche der hier zur Beurteilung stehenden Ausgaben das o.a. Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zum Tragen. Der Beschwerde war daher (lediglich) im Umfang der Beschwerdeverentscheidung Folge zu geben.

Zur Ermittlung der maßgeblichen Bemessungsgrundlage bzw. der Abgabe wird auf die Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes vom 20.09.2024 verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 2. April 2025